



Institutional Repository - Research Portal Dépôt Institutionnel - Portail de la Recherche

researchportal.unamur.be

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

Notes d'observations sur la responsabilité pénale dans l'entreprise

Delvaux, Marie-Amélie

Published in:

Recueil annuel de jurisprudence en droit des sociétés commerciales

Publication date:

2000

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Delvaux, M-A 2000, 'Notes d'observations sur la responsabilité pénale dans l'entreprise', *Recueil annuel de jurisprudence en droit des sociétés commerciales*, p. 305-323.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

La responsabilité pénale dans l'entreprise

GUJE – Livre 119

DSC – Livre 18

Jurisprudence sélectionnée et commentée

par

Marie-Amélie DELVAUX

Avocate au barreau de Namur

Assistante aux Facultés universitaires de Namur

100. Imputabilité judiciaire de l'infraction et sociétés

N° 219. – Cass. (2^e ch.), 23 mai 1990¹

Présentation: Lorsqu'une infraction est commise «dans le cadre»² d'une société commerciale, à qui est-elle imputable? Aux organes de la société? A l'auteur matériel des faits? A la société elle-même?

Sommaire: Les infractions commises dans ou à l'occasion de la gestion d'une société commerciale peuvent avoir comme auteurs pénalement responsables ceux qui, en fait, gèrent cette société, même s'ils n'en sont pas des organes.

Parties: Goise c/ Compte et Deschuyter

Cette décision n'est pas publiée dans le présent ouvrage.

OBSERVATIONS

1. Cette décision nous donne l'occasion de faire le point sur la problématique de la sanction pénale des infractions commises par ou dans le cadre d'une société.

La loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales³ marque une étape cruciale dans l'évolution du droit pénal des sociétés.

Quel était le régime antérieur à cette loi?

Pendant longtemps, la doctrine et la jurisprudence ont soutenu, sans être fortement contrariées, que les sociétés ne pouvaient commettre d'infraction; ce principe était exprimé par l'adage «*societas delinquere non potest*».

La justification paraissait imparable: d'une part, une société ne dispose pas d'une faculté de discernement propre, ce qui exclut qu'une quelconque faute puisse lui être imputée; d'autre part, une société agit nécessairement par des agents, étant incapable par elle-même de poser le moindre acte répréhensible.

On ajoutait à ces arguments le fait que les peines classiquement prévues par nos dispositions pénales (emprisonnement, amende, ...) ne s'appliquaient pas adéquatement à des personnes morales.

En 1946⁴, la Cour de cassation modifie et affine sa position en affirmant le principe «*societas delinquere potest, sed non puniri potest*»; bien acquis en jurisprudence belge

219.-1. Cette décision a été publiée dans *Pas.*, 1990, I, p. 1083; *Bull.*, 1990, p. 1083; *R.P.S.*, 1991, p. 129; *T.R.V.*, 1991, p. 49, note S. RAES; *J.L.M.B.*, 1990, p. 1373; *Rev. dr. pén.*, 1990, p. 1011 et note; *R.C.J.B.*, 1992, p. 550, note A. DE NAUW; *Arr. Cass.*, 1989-1990, p. 1213.

2. Ces termes flous sont utilisés volontairement.

3. *M.B.*, 22 juin 1999, pp. 23.411 et s. Cette loi est entrée en vigueur dix jours après sa publication officielle, soit le 2 juillet 1999.

4. Cass., 8 avr. 1946, *Pas.*, I, p. 136. Cette jurisprudence a été répétée dans maints arrêts ultérieurs; voir notamment Cass., 16 déc. 1948, *Pas.*, 1948, I, p. 723; *J.T.*, 1949, p. 148 et note C. CAMBIER; Cass., 12 juin 1979, *Pas.*, 1979, I, p. 1179; Cass., 10 oct. 1979, *Pas.*, 1980, I, p. 177; Cass., 25 avr. 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 884; Cass., 23 mai 1990, *Pas.*, 1990, p. 1083. Sur cette question, voir notamment l'étude de R. LEGROS, «La responsabilité pénale des dirigeants de sociétés et le droit pénal général», *Rev. dr. Pén.*, 1963-1964, pp. 3-28.

jusqu'à la loi du 4 mai 1999, ce principe signifie que la personne morale, si elle peut commettre par elle-même une infraction, ne peut toutefois se voir infliger une quelconque sanction pénale⁵. En conséquence et jusqu'il y a peu, il appartenait au juge pénal de rechercher la personne physique qui devait supporter la répression⁶.

Au niveau civil par contre, avant comme après la loi du 4 mai 1999, le juge ne doit pas identifier l'individu qui est intervenu dans l'infraction, puisqu'il se contente de considérer que c'est la société commerciale, personne morale, qui en est l'auteur et doit donc indemniser la victime⁷.

Les démarches du juge pénal et du juge civil étaient donc bien distinctes avant l'entrée en vigueur de la loi précitée, l'un se centrant sur la personne physique par laquelle une personne morale a commis une infraction pour la sanctionner, l'autre se limitant à constater qu'une personne morale a commis une infraction pour la condamner à réparer le dommage causé.

Ainsi, incombait au juge répressif la difficile tâche de déterminer qui, au sein de la société, pouvait se voir sanctionner en suite de l'infraction commise par celle-ci⁸. Cette démarche le conduisait à identifier l'organe, le préposé ou le gérant de fait⁹ par lequel la société avait agi (infraction positive) ou aurait dû agir et s'était fautivement abstenue de le faire (infraction d'omission)¹⁰.

Sur base de quels éléments procédait-il à cette appréciation? Selon la Cour de cassation, notamment dans l'arrêt annoté, il ne suffisait pas de se référer à la répartition des compétences telles que prévues dans les dispositions statutaires de la société¹¹: l'infraction ne pouvait être attribuée uniquement en raison de la fonction que la loi ou les statuts ont

5. Une société ne pourrait être condamnée pénalement sur la base exclusive de l'élément constitutif *objectif* de l'infraction, à savoir le fait matériel incriminé; en effet, une faute *subjective* doit nécessairement être reconnue pour qu'une personne puisse être sanctionnée pénalement. Or, la personne morale ne dispose pas d'une telle volonté ... (voir l'adage «*actus non facit reum nisi mens sit rea*»).

6. Cass., 20 févr. 1956, *Rev. dr. pén. crim.*, 1956-1957, p. 767. A l'exception des hypothèses limitées dans lesquelles la loi elle-même désigne l'agent responsable de l'infraction (R. LEGROS parle d'«attribution légale», in «Imputabilité pénale et entreprise économique», *Rev. dr. Pén.*, 1968-1969, pp. 374-378; voir ce livre, n° 110, pour quelques exemples).

7. Voir Cass., 19 oct. 1992, *R.C.J.B.*, 1995, p. 229 et A. DE NAUW, «Le vouloir propre de la personne morale et l'action civile résultant d'une infraction», *R.C.J.B.*, 1995, pp. 237 à 258. La personne morale pourra éventuellement, par la suite, se retourner contre l'auteur de l'infraction: «*Les personnes morales ne peuvent être coupables, puisque leur volonté fait défaut. Mais la responsabilité civile, imposée par la loi, dans l'intérêt des personnes lésées, aux êtres juridiques, n'est pas une obligation principale, comme celle des individus qui ont causé le dommage; elle a seulement le caractère d'un cautionnement légal; d'où la conséquence que la communauté qui a payé les dommages-intérêts peut exercer son recours contre les coupables*» (J.J. HAUS, *Principes généraux du droit pénal belge*, 3^e éd., 1879, n° 267, cité par J. VERHAEGEN, «Responsabilité pénale des personnes morales», *Ann. Dr.*, 1983, p. 67).

On rappellera toutefois l'article 18 de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail qui exclut que le travailleur soit tenu responsable de sa faute préjudiciable, hormis s'il s'agit d'une faute lourde, d'une faute légère habituelle ou d'un dol. Cette disposition n'a évidemment aucune incidence en droit pénal.

Quant aux fonctionnaires, on mentionnera le projet de loi adopté en Conseil des Ministres le 12 juin 1996, limitant leur responsabilité aux fautes intentionnelles, lourdes ou légères mais présentant un caractère habituel.

8. Comme le souligne R. LEGROS (in «Imputabilité pénale et entreprise économique», *Rev. dr. Pén.*, 1968-1969, I, p. 372), le terme «imputabilité» doit être évité dans la mesure où il est susceptible de conduire à un amalgame avec les notions proches de responsabilité et de culpabilité.

9. Voir en France: Lyon, 29 mars 1963, *D.*, 1964, p. 72 et note FOURGOUX.

10. Ces dernières sont de plus en plus nombreuses, en droit économique comme en droit social (infractions en matière de publication des comptes annuels, de publicité, de registre du commerce, ...).

11. Cass., 10 avr. 1979, *Pas.*, 1979, I, p. 951.

confiée à la personne¹² – cet élément pouvant cependant être adéquatement pris en considération –, mais le juge devait précisément constater la commission par celle-ci d'une faute individuelle¹³. C'est dans la réalité des faits qu'il fallait envisager la personne fautive, c'est-à-dire la personne qui, concrètement, a accompli l'infraction ou celle sur qui pesait l'obligation méconnue.

A noter que pouvait également être pénalement sanctionné celui qui n'avait pas personnellement commis le fait punissable mais qui connaissait l'infraction parce qu'il exerçait concrètement une autorité et/ou une surveillance sur son auteur matériel¹⁴.

2. La loi du 4 mai 1999 met en place un tout nouveau régime de responsabilité pénale des personnes morales. Elle introduit un nouvel article 5 au Code pénal¹⁵, stipulant que toute personne morale est pénalement responsable des infractions qui sont intrinsèquement liées à la réalisation de son objet ou à la défense de ses intérêts ou de celles dont les faits concrets démontrent qu'elles ont été commises pour son compte. Les personnes morales, considérées comme des réalités sociales qui ont leur existence propre et qui sont susceptibles de commettre une faute pénale propre, sont donc assimilées aux personnes physiques. Et comme cette disposition trouve place au sein du titre 1^{er} du Code pénal, elle est applicable à toutes les branches du droit en vertu de l'article 100 du même Code¹⁶.

Le champ d'application de ce principe est large¹⁷ puisque sont pénalement responsables non seulement les personnes morales, mais également les associations momentanées, les associations en participation, les sociétés commerciales en formation, les sociétés visées à l'article 2, alinéa 3, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (sociétés à objet commercial mais forme civile) et les sociétés civiles sans forme commerciale¹⁸. Sont par contre exclues certaines entités de droit public (voir l'alinéa 4 de l'article 5).

L'élément moral de l'infraction n'est pas évacué et la loi du 4 mai 1999 n'instaure pas une responsabilité objective de la personne morale¹⁹, puisque le juge pénal doit établir *«soit que la réalisation de l'infraction découle d'une décision intentionnelle prise au sein de la personne morale, soit qu'elle résulte, par un lien de causalité déterminé, d'une négligence au sein de la personne morale»*²⁰.

Le législateur a en outre établi un régime complexe de concours des responsabilités pénales de la personne morale et de la personne physique ayant commis l'infraction. L'alinéa second de l'article 5 nouveau du Code pénal semble toutefois difficile à mettre en œuvre et les juridictions éclaireront sans doute son sens au fil de leur jurisprudence. Cette disposition prévoit que lorsque la personne physique qui a commis l'infraction est *iden-*

12. Cass., 13 févr. 1967, *Pas.*, 1967, I, p. 722; Bruxelles, 7 avr. 1997, *J.L.M.B.*, 1999, p. 235.

Par le passé, certaines décisions se contentaient de considérer comme responsable le titulaire de la fonction, sans vérifier *in concreto* l'auteur de l'infraction (voir les références citées par A. DE NAUW dans «La délinquance des personnes morales et l'attribution de l'infraction à une personne physique par le juge», note sous Cass., 23 mai 1990, *R.P.S.*, 1991, p. 566). La jurisprudence est bien plus stricte aujourd'hui et recherche précisément la réunion dans le chef de la personne condamnée de tous les éléments (matériels et moraux) constitutifs de l'infraction.

13. Voir la jurisprudence constante de la Cour de cassation, notamment dans ses arrêts des 19 juin 1933 (*Pas.*, 1933, I, p. 270), 2 déc. 1963 (*Pas.*, 1964, I, pp. 346 et 355), 11 janv. 1965 (*Pas.*, 1965, I, p. 458), 10 avr. 1967 (*Pas.*, 1967, I, p. 930). A ce sujet, Alain DE NAUW a opéré un intéressant relevé de décisions condamnant le dirigeant de fait responsable de l'infraction (in «La délinquance des personnes morales et l'attribution de l'infraction à une personne physique par le juge», note sous Cass., 23 mai 1990, *R.P.S.*, 1991, p. 561).

14. Voir notamment Cass., 24 sept. 1962, *Pas.*, 1963, I, p. 102.

15. Cet article avait été abrogé par l'article 2 de la loi du 28 juillet 1934 (*M.B.*, 2 août 1934).

16. A. MASSET, «La loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales: une extension du filet pénal modernisé», *J.T.*, 1999, p. 565.

17. Il est à première vue étonnant que la loi instaure la responsabilité pénale d'entités sans personnalité juridique ...

18. Art. 5, al. 3 nouveau C. pén.

19. H.D. BOSLY et Th. BOSLY, «Le nouveau droit pénal des sociétés», in *Le nouveau Code des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 1999, pp. 339-340.

20. *Doc. parl.*, Sén., sess. ord. 1998-1999, n° 1-1217/1, p. 5.

tifiée et, condition cumulative, lorsque la responsabilité de la personne morale est engagée *exclusivement* par le fait/l'omission de cette personne physique, l'infraction peut engager concomitamment la responsabilité de ces deux personnes.

Comment? Deux hypothèses doivent être distinguées. Soit la personne physique a commis la faute sciemment et volontairement: dans ce cas, elle pourra être condamnée en même temps que la personne morale, pour le même fait. Soit la personne physique a commis une simple négligence, une abstention punissable: alors, c'est la personne, morale ou physique, qui aura commis l'infraction la plus grave qui seule sera condamnée. Les difficultés d'application de cette disposition résident dans des questions d'appréciation: quand le juge peut-il considérer que la responsabilité de la personne morale est engagée *exclusivement* par la personne physique? Comment comparer et apprécier la gravité respective de la faute commise par une personne physique d'un côté, morale de l'autre?

Enfin, les sanctions établies dans le nouvel article 7bis du Code pénal sont de divers ordres. Elles peuvent être, avec W. CASSIERS, classifiées en fonction de leur objet comme suit²¹: les peines portant atteinte à la *réputation* des groupements criminels, à leur *patrimoine*, à leurs *activités* et, enfin, à leur *existence* même. Sont énumérées l'amende, la confiscation spéciale, la dissolution, l'interdiction d'exercer une activité relevant de l'objet social, la fermeture de l'établissement, la publication ou la diffusion de la décision. Sur l'ensemble de cette nouvelle législation et ses implications pratiques, les lectures suivantes sont proposées:

- H.D. BOSLY et Th. BOSLY, *Le nouveau droit pénal des sociétés*, Actes du colloque intitulé Le nouveau code des sociétés organisé le 24 novembre 1999 à l'UCL, Bruxelles, Bruylant, 1999, pp. 331 à 361;
- P. HAMER, *De strafrechtelijke aansprakelijkheid van rechtspersonen: principes*, Actes du colloque Recyclage vennootschaps- en beursrecht organisé le 28 octobre 1999 à la K.U.L., publiés par la Faculté de Droit de la K.U.L., 1999;
- A. MASSET, «La loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales: une extension du filet pénal modernisé», *J.T.*, 1999, pp. 653 à 660;
- A. MASSET, «La responsabilité pénale dans l'entreprise», in *Guide juridique de l'entreprise*, 2^e éd., Livre 119.1;
- *Doc. parl.*, Sén., sess. ord. 1998-1999, n^{os} 1-1217/1 à 1217/7, et *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1998-1999, n^{os} 2093/1 à 2093/5.

335. Eléments constitutifs de l'abus de biens sociaux

N^o 220. - Cass. (2^e ch.), 17 mars 1999¹

Présentation: La loi sur les faillites du 8 août 1997², s'inspirant directement du droit français, a introduit une nouvelle infraction définie à l'article 492bis du Code pénal et communément appelée «délit d'abus de biens sociaux». On

21. W. CASSIERS, «La responsabilité pénale des personnes morales: une solution en trompe-l'œil?», *Rev. dr. pén.*, 1999, pp. 837 et s.

220.- 1. Cette décision a été publiée dans *J.T.*, 1999, p. 447 et note Fr. ROGGEN.

2. *M.B.*, 28 oct. 1997, pp. 28.562 et s. Cette loi est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1998.

peut se demander si l'introduction de cette disposition dans le Code pénal exclut l'application de l'article 491 du même Code (abus de confiance) aux détournements *autres qu'un abus de biens sociaux* commis par l'intermédiaire d'une société commerciale ou civile ou d'une A.S.B.L.

Sommaire: Les articles 492bis et 491 du Code pénal punissent des comportements infractionnels distincts. L'article 492bis du Code pénal n'exclut pas l'application éventuelle de l'article 491 du même Code à l'abus de confiance commis par l'intermédiaire d'une société commerciale ou civile ou d'une A.S.B.L.

Parties: Procureur général près la cour d'appel de Bruxelles c/ Robyn et crts

Cette décision n'est pas publiée dans le présent ouvrage.

OBSERVATIONS

Le législateur a souhaité combler une lacune lorsqu'il a adopté l'article 492bis du Code pénal. Est-ce à dire que les usages frauduleux des biens d'une société commerciale faits par ses dirigeants restaient impunis dans le passé? Pas tout à fait. Les agissements incriminés dans le nouvel article 492bis pouvaient déjà être réprimés, *dans une certaine mesure*, avant son entrée en vigueur: soit sur pied des articles 577, 2°, ancien du livre III du Code de commerce et 489 ancien du Code pénal (banqueroute frauduleuse)³, sur lesquels nous ne nous arrêterons pas ici, soit – et surtout – sur pied de l'article 491 du Code pénal (détournement ou abus de confiance), qui retient notre attention dans les lignes qui suivent.

Le délit d'abus de confiance défini à l'article 491 ne réprimait qu'imparfaitement les agissements contraires aux intérêts de l'entreprise et les usages frauduleux des biens de celle-ci par ses dirigeants⁴. D'une part, l'interprétation et l'application extensives qu'on faisait de cette disposition étaient critiquées⁵, ce qui n'empêchait toutefois pas les juridictions – se trouvant dépourvues de base légale appropriée – d'en faire usage⁶. D'autre part, certains agissements échappaient purement et simplement à l'incrimination visée à l'article 491 du Code pénal. C'est le cas des détournements d'avoirs incorporels et d'avoirs immobiliers et des abus de crédit social en l'absence de détournement⁷.

L'adoption d'une disposition pénale spécifique semblait donc s'imposer, quoiqu'elle n'ait certes pas fait l'unanimité⁸.

La question s'est posée de savoir si la nouvelle infraction d'abus de biens sociaux excluait l'application du délit d'abus de confiance visé à l'article 491 aux agissements frauduleux effectués par des dirigeants de sociétés. Les implications pratiques de cette question ne sont pas négligeables, puisque la particularité de l'abus de biens sociaux est l'exigence

3. Devenu l'article 489ter, alinéa 1^{er}, du Code pénal.

4. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 1991-1992, n° 631/1, p. 50.

5. Voir notamment M. GRISART, «L'équivoque de la notion de détournement», *Ann. dr. Liège*, 1989, p. 176 et J.-P. BLUMBERG et R. NIEUWDORP, «Juridische aspecten van de (leveraged) management buy-outs», *R.D.C.*, 1989, p. 134.

6. Voir les observations de Fr. ROGGEN sous l'arrêt commenté et les références doctrinales et jurisprudentielles citées.

7. Fr. ROGGEN, *o.c.*, p. 448.

8. Voir notamment au cours des travaux préparatoires: *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 1991-1992, n° 631/10, amendement n° 90.

d'un usage des biens *significativement préjudiciable aux intérêts patrimoniaux de la société et aux intérêts de ses créanciers et associés*. Si l'usage inadéquat des biens sociaux n'est pas gravement dommageable, s'il n'atteint ni les intérêts des associés, ni ceux des créanciers, échappera-t-il alors à toute sanction pénale? La Cour de cassation répond par la négative dans l'arrêt commenté, lorsqu'elle considère que l'abus de confiance et l'abus de biens sociaux sont des infractions distinctes. L'adage «*lex specialis generali derogat*» ne s'applique pas en la matière et les deux infractions sont totalement séparées. En conséquence s'ouvrent deux possibilités.

Soit les délits d'abus de confiance et d'abus de biens sociaux se cumulent, avec application corrélatrice de l'article 65 du Code pénal. En vertu du concours idéal d'infractions, seule la peine la plus forte sera prononcée; or, la peine prévue par l'article 492bis est la plus forte puisque, à durées minimales et maximales d'emprisonnement identiques et à minimum de l'amende identique, le maximum de l'amende prévu pour l'abus de biens sociaux (500.000 F à multiplier par 200) est le plus élevé.

Soit, et à défaut de remplir les conditions strictes de l'article 492bis du Code pénal, le dirigeant sera poursuivi sur pied de l'article 491 uniquement (à condition bien sûr de remplir les conditions de l'incrimination).

L'arrêt du 17 mars 1999 constitue la première application de l'article 492bis du Code pénal qui, en application des règles de droit transitoire, ne peut viser que des comportements concomitants ou postérieurs au 1^{er} janvier 1998. Il a été confirmé par un arrêt du 19 mai 1999⁹.

Sur le délit d'abus de biens sociaux, on lira avec intérêt les contributions suivantes:

- E. ROGER-FRANCE, «La répression des abus de biens sociaux: le nouvel article 492bis du Code pénal», *J.T.*, 1996, pp. 533-538 (sur l'article 492bis alors encore en projet);
- Fr. ROGGEN, «L'incrimination nouvelle d'abus de biens sociaux en droit belge», *Rev. dr. U.L.B.*, 1997, liv. I, pp. 121-141;
- A. DE NAUW, «Misbruik van goederen of van het krediet van de rechtspersoon», *R.W.*, 1997-1998, pp. 521-529;
- L. BIHAIN, «Le délit d'abus de biens sociaux», *R.D.C.*, 1998, pp. 93-102;
- J.-P. COLLIN, «Aspects répressifs de la réforme des lois sur les faillites et le concordat judiciaire», *Rev. dr. pén.*, 1998, pp. 441-444;
- Ph. ERNST, «Misbruik van vennootschapsgoederen – Enkele bedenkingen vanuit het vennootschapsrecht bij de introductie van een nieuw misdrijf in het rechtspersonenrecht», *T.R.V.*, 1998, pp. 63-95;
- Ph. T'KINT, «L'application aux A.S.B.L. du nouveau délit d'abus de biens sociaux en comparaison avec le délit d'abus de confiance», *Rev. prat. soc.*, 1998, pp. 376-393;
- L. NOUWYNCK, «La politique du législateur belge en matière de criminalité organisée», *J.T.*, 1998, p. 725;
- Fr. ROGGEN, «Les dispositions pénales de la loi sur les faillites du 8 août 1997», *Rev. dr. pén.*, 1998, pp. 413-430;
- I. VEROUGSTRAETE, *Manuel de la faillite et du concordat*, Bruxelles, Kluwer Editions Juridiques Belgique, 1998, chap. 5.

9. Non encore publié.

460 et 470. **Fraude fiscale et choix de la voie la moins imposée – La mesure générale anti-abus de droit**N° 221. – Cass. (1^{re} ch.), 22 mars 1990¹

Présentation: La jurisprudence bien ancrée considère que les personnes physiques et morales peuvent librement choisir la voie la moins imposée fiscalement, et ce même si leur unique objectif est la réduction de leur charge fiscale². On constate toutefois que la loi du 22 juillet 1993³ a introduit un tempérament à ce principe (appelé parfois « mesure anti-abus de droit »).

Sommaire: Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale. Ne justifie pas légalement sa décision que les actes par lesquels une société prospère a été absorbée par une société en difficulté sont constitutifs de simulation, l'arrêt qui ne relève pas que lesdites opérations ne représentent pas la volonté réelle des sociétés concernées.

Parties: S.A. Au Vieux Saint-Martin c/ Etat belge

Cette décision n'est pas publiée dans le présent ouvrage.

OBSERVATIONS

La loi du 22 juillet 1993 a introduit une exception au principe rappelé dans cet arrêt dans l'hypothèse où le libre choix de la voie la moins imposée s'opère par une *qualification particulière d'un acte ou d'une opération*. Dans ce cas, l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. soumet l'*opposabilité de la qualification juridique* donnée par les parties à leur acte, après qu'il soit constaté qu'il a *pour but d'éviter l'impôt*, à la poursuite de *besoins légitimes de caractère financier ou économique*.

Avant d'expliquer le principe de cet article, il convient d'en circonscrire correctement le champ d'application en apportant les précisions suivantes:

– l'hypothèse est celle d'une société qui a pour objectif d'éluider l'impôt en recourant à cette

221.-1. Cette décision a été publiée dans *J.L.M.B.*, 1990, I, p. 700, note F.D.; *F.J.F.*, 1990, p. 210, note S. VAN CROMBRUGGE; *R.W.*, 1990-1991 (abrégé), p. 61 et note; *J.D.F.*, 1990, p. 110, note M.B.; *Bull.*, 1990, p. 849; *Arr. Cass.*, 1989-1990, p. 948; *Pas.*, 1990, I, p. 849.

2. Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082 (arrêt Brepols); cet arrêt célèbre a été confirmé par des arrêts ultérieurs: voir notamment Cass., 14 avr. 1964, *Pas.*, 1964, I, p. 875; Cass., 19 oct. 1965, *Pas.*, 1966, I, p. 231; Cass., 27 févr. 1987, *F.J.F.*, 1987, 87/68; Cass., 29 janv. 1988, *J.D.F.*, 1988, p. 338.

3. L. du 22 juill. 1993 portant des dispositions fiscales et financières, *M.B.*, 26 juill. 1993, p. 17.350; voir l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. Sur cette question, on lira avec intérêt M. ELOY, « L'abus de droit », in *Regards fiscaux sur la quarante-huitième législature*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 271 à 300.

qualification particulière; et c'est à l'administration qu'il appartient de prouver que le but du contribuable est d'éviter l'impôt⁴. Toutefois, l'administration n'est pas tenue d'apporter la preuve du caractère exclusif de ce but. C'est alors au contribuable de démontrer que le choix qu'il a fait de qualifier son opération de telle façon répond également à un besoin économique ou financier;

- lorsque la qualification juridique est *attribuée par la loi ou reconnue par une décision de justice*, l'article 344, § 1^{er}, ne s'applique pas; en effet, seule est visée la qualification donnée par les parties elles-mêmes à leur acte⁵;
- seuls les actes *susceptibles de plusieurs qualifications* juridiques tombent sous le champ d'application de l'article 344, § 1^{er};
- *l'acte juridique lui-même reste opposable* au fisc même si l'unique objectif poursuivi par les parties est l'évitement de l'impôt⁶; le principe de choix de la voie la moins imposée subsiste donc, seule la qualification juridique de l'opération étant rendue inopposable au fisc.

Concrètement, la société qui veut éluder l'impôt voit son choix plus limité que par le passé: en effet, lorsqu'elle tente d'éluder l'impôt par le choix d'une qualification particulière, elle devra démontrer que la qualification qu'elle donne à son acte, parmi les diverses qui peuvent lui être reconnues en droit, répond bien à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Dans la négative, l'autorité fiscale peut remplacer la qualification donnée par le contribuable à son acte par une autre qualification conforme au droit.

Enfin, l'article 345, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 5^o, du C.I.R. permet la conclusion d'accords préalables avec le fisc (et plus spécialement la Commission des accords fiscaux préalables – ces décisions seront publiées anonymement dans le *Bulletin des contributions*): ainsi sera reconnu «à l'avance» le fait que telle qualification d'un acte, qui a pour objectif d'éviter l'impôt, répond également à un besoin légitime de caractère financier ou économique.

4. Sur cet aspect particulier de la preuve et de la charge de celle-ci, voir le récent ouvrage de Th. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 1998.

5. M. DASSESSE et P. MINNE, *Droit fiscal – Principes généraux et impôts sur les revenus*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 163 à 167 et spéc. p. 165.

6. Th. AFSCHRIFT et A. RAYET, «La loi du 22 juillet 1993 et l'évitement licite de l'impôt», *J.T.*, 1993, p. 834.

940. **Éléments constitutifs (les faux dans les comptes annuels)***N° 222. – Cass. (23^e ch.), 19 novembre 1985¹*

Présentation: L'infraction de faux dans les comptes annuels réprimée par l'article 127, alinéa 1^{er}, du Code des sociétés (art. 207 L.C.S.C.) suppose que les comptes aient été soumis à l'inspection des actionnaires ou associés (art. 127, al. 2 C. soc.; art. 209 L.C.S.C.), c'est-à-dire aient été tenus à leur disposition pour examen. A défaut, elle ne peut être établie.

Sommaire: L'application des articles 207 et 208 de la loi sur les sociétés commerciales, relatifs aux faux et usages de faux dans les comptes annuels des sociétés, requiert que ces comptes aient été soumis à l'inspection des actionnaires ou des sociétaires (art. 209 L.C.S.C.).
N'est pas motivée la décision qui condamne le prévenu sans répondre à une défense régulièrement proposée par celui-ci (art. 97 Const.).

Parties: Van den Broecke c/ Ministère public

(...)

Attendu qu'aux termes de l'article 209 de la loi sur les sociétés commerciales, les bilans ou les comptes annuels existent, au point de vue de l'application des articles 207 et 208 de cette loi, dès qu'ils sont soumis à l'inspection des actionnaires ou des sociétaires;

Attendu que, dès lors que le demandeur a été poursuivi du chef d'infractions aux articles 207 et 208 de la loi sur les sociétés commerciales, l'arrêt, se bornant à relever que la circonstance que le demandeur aurait omis de soumettre le bilan à l'assemblée générale n'empêche pas qu'il existe, que ce bilan a d'ailleurs été amplement commenté dans la déclaration du second prévenu et qu'une copie en a été versée au dossier, sans constater que les comptes annuels ont été soumis à l'inspection des actionnaires ou des sociétaires, de sorte qu'ils existaient au point de vue de l'application des articles 207 et 208 susvisés, ne justifie pas légalement sa décision;

Que, dans cette mesure, le moyen, en cette branche, est fondé;

(...)

222.-1. Cette décision a été publiée dans *Pas.*, 1986, I, p. 335; *R.W.*, 1985-1986, p. 2899, note HUYBRECHTS; *R.P.S.*, 1986, p. 64 et note; *Arr. Cass.*, 1985-1986, p. 390; *Bull.*, 1986, p. 335.

OBSERVATIONS

On n'oubliera pas en outre les dispositions pénales de la loi du 17 juillet 1975² qui ont introduit cette possibilité de sanctionner les violations du droit comptable durant la vie de la société et donc en dehors de toute hypothèse de faillite. Elles sont reprises désormais aux articles 126 et 171 du nouveau Code des sociétés.

Profitons de cette décision pour mentionner brièvement d'autres modifications opérées par le nouveau Code des sociétés en matière de répression des infractions au droit comptable.

1. C'est à l'article 127 du nouveau Code des sociétés que l'on retrouve l'infraction pour faux et usage de faux dans les comptes annuels dont il est question dans l'arrêt commenté, sans que la substance de l'incrimination ne se trouve changée.
2. Le Code des sociétés intègre désormais en son sein une grande part du droit comptable: voir le titre VI intitulé «Contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés» (art. 130 à 171) du livre IV consacré aux dispositions communes aux personnes morales régies par le nouveau Code. Ce titre regroupe notamment l'ensemble des dispositions relatives au contrôle externe des sociétés par un commissaire-reviseur.

Une nouvelle infraction est ajoutée en cette matière, à savoir le défaut de nomination d'un commissaire-reviseur (art. 170, al. 1^{er}, 2 C. soc.). Actuellement, seuls sont sanctionnés le non-dépôt du rapport du commissaire à la Banque nationale de Belgique et les obstacles mis à l'exercice par le commissaire de ses pouvoirs d'investigation (art. 204, 2^o et 6^o L.C.S.C.).

Malheureusement, le nouveau Code est incomplet puisqu'il n'indique pas *qui* est l'auteur de l'infraction d'absence de nomination d'un commissaire-reviseur et donc *qui* pourra être puni à ce titre³. L'article 131 du nouveau Code relatif à la nomination des commissaires se contente en effet de prévoir qu'à défaut de commissaire, « *il est immédiatement pourvu à leur nomination ou à leur remplacement* ». Au vu de cette formulation impersonnelle, comment déterminer l'*auteur exact* de l'infraction, tout en sachant que les dirigeants sont solidairement responsables des infractions au droit des sociétés (art. 62, al. 2 L.C.S.C. et 528 C. soc.) et qu'en même temps, toute personne intéressée peut solliciter la désignation d'un commissaire par le président du tribunal de commerce (art. 64, § 1^{er}, al. 5 L.C.S.C. et 131 C. soc.)? La réponse reste incertaine et Michel DE WOLF y voit un terrain de prédilection pour la mise en œuvre de la responsabilité pénale des personnes morales instaurée par la loi du 4 mai 1999 (voir *supra*, n° 100)⁴.

3. Enfin, la loi du 7 mai 1999 introduisant ce Code modifie et supprime certaines dispositions de la loi du 17 juillet 1975; on ne s'y arrête pas ici.

2. L. du 17 juill. 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, *M.B.*, 4 sept. 1975, p. 10.847, et spéc. l'article 17. «Le rôle préventif ainsi conféré à la règle pénale (...) apparaît très clairement et très heureusement en un domaine où la pratique quotidienne des dossiers révèle à quel point le non-respect des dispositions même les plus élémentaires du droit comptable est fréquent et à l'origine directe de nombreuses défaillances d'entreprises» (P. TROISFONTAINES, «La responsabilité des dirigeants d'entreprise: aspects du droit pénal comptable», *Ann. Dr.*, 1983, p. 54).

3. Voir la critique formulée par M. DE WOLF dans «Le droit comptable des sociétés», in *Le nouveau Code des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 325.

4. *Ibidem*.

940. **Eléments constitutifs (les faux dans les comptes annuels)***N° 223. – Bruxelles (II^e ch.), 14 décembre 1994¹*

Présentation: L'infraction de faux dans les comptes annuels réprimée par l'article 127, alinéa 1^{er}, du Code des sociétés (art. 207 L.C.S.C.) suppose une intention frauduleuse. A défaut, elle ne peut être établie.

Sommaire partiel: Un compte annuel inexact n'est pas nécessairement un faux en écritures.

Il n'y a infraction à l'article 207 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales que pour autant qu'il y ait intention frauduleuse ou dessein de nuire par recherche d'un avantage ou d'un profit que l'on n'aurait pu obtenir si l'exactitude comptable avait été respectée.

Une situation comptable qui, en réalité, constitue un document interne, dépourvu de toute possibilité de faire preuve «même dans une certaine mesure» et dont il n'est pas allégué qu'il aurait été produit à des tiers, ne saurait faire l'objet d'une incrimination du chef de faux en écritures et, *a fortiori*, d'usage de faux.

Parties: Ministère public c/ M.

(...)

Attendu que l'expert Rossi conclut que ces comptes annuels approuvés par l'assemblée générale de la S.P.R.L. A. et M. ne reflètent pas la réalité patrimoniale de cette société aux motifs que:

- aucun amortissement n'a été pratiqué au cours de ces quatre années sur la machine de duplication de haute performance TCS 1945 achetée en septembre 1981 à la S.A. A.M. International pour un prix hors T.V.A. de 2.099.000 F;
- aucune provision ne fut constituée dans les comptes annuels arrêtés en 1983 et 1984 pour les factures à recevoir de la S.P.R.L. D.C.M.C., notamment celles relatives à la location d'une machine rogneuse et l'exécution de travaux divers, lesquels ne furent comptabilisés qu'en septembre 1985;

Attendu que, quoiqu'ayant été alerté à ce propos par son associé A. lors de l'assemblée générale du 25 janvier 1983 (document 25 du tome III du rapport d'expertise), le prévenu M. excipe de sa bonne foi en faisant état de ce qu'il n'a pas fait procéder à l'amortissement de cette machine conformément aux conseils donnés par la fiduciaire Gesfico – ce que cette dernière confirme par son attestation du 22 avril 1994; qu'il considérait comme logique de procéder de la sorte alors que, compte tenu des défauts que présentait cette machine et qui la rendaient inutilisable, la S.P.R.L. A. et M. avait agi judiciairement contre ce fournisseur A.M. International en résolution de cette vente – ce qui fut accordé par jugement du tribunal de commerce de Bruxelles du 24 janvier 1986; que le prévenu plaide avec un certain bon sens qu'il n'y a pas lieu d'amortir un bien qu'on n'utilise pas;

223.-1. Cette décision a été publiée dans *J.L.M.B.*, 1995, p. 210, note O. KLEES; *Rev. dr. pén.*, 1995, p. 745.

Que, certes, l'orthodoxie comptable commandait que le coût d'acquisition de cette machine soit extourné du poste «actif immobilisé» en ouvrant une rubrique d'actif pour «note de crédit à recevoir» de ce fournisseur d'un montant identique; que rien n'indique qu'il y ait eu, à ce propos, intention malveillante;

Attendu qu'un compte annuel inexact n'est pas, pour autant, un faux; qu'il n'y a infraction à l'article 207 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales que pour autant qu'il y ait intention frauduleuse ou dessein de nuire par recherche d'un avantage ou d'un profit que l'on n'aurait pu obtenir si l'exactitude comptable avait été respectée (SPREUTELS et MESSINE, «Questions spéciales de droit pénal», in *L'entreprise en difficultés*, Ed. du Jeune Barreau, 1981, pp. 369 et s.);

Qu'à défaut de démonstration d'une telle intention frauduleuse dans l'établissement de ces comptes annuels bien antérieurs à la date de la faillite de la S.P.R.L. A. et M., ces préventions, déclarées établies par le premier juge, ne sont pas demeurées telles à la suite de l'instruction faite par la cour;

(...)

940. **Éléments constitutifs (les faux dans les comptes annuels)**

N° 224. – Corr. Neufchâteau, 26 janvier 1995

Cette décision n'est pas publiée dans le présent ouvrage.

N° 225. – Liège, 25 janvier 1996¹

Présentation: Un bel exemple de condamnation d'un reviseur d'entreprises pour faux dans les comptes annuels en application de l'article 127, alinéa 1^{er}, du Code des sociétés (art. 207 L.C.S.C.).

Sommaire: Se rend coupable de faux, le commissaire qui certifie les comptes annuels d'une société, alors qu'il a connaissance de l'existence d'une comptabilité parallèle au sein de celle-ci.

Parties: Ministère public c/ M.G. et crts

Vu le jugement rendu le 26 janvier 1995 par le tribunal correctionnel de Neufchâteau

(...)

Vu les appels interjetés de cette décision

(...)

^{225.-1.} Ces décisions ont été publiées dans *R.P.S.*, 1997, p. 177 et note A. BENOÎT-MOURY et N. THIRION.

Après en avoir délibéré:

(...)

Quant au prévenu M.G.

Attendu que ce prévenu a reconnu avoir eu connaissance des pratiques de la caisse noire, lors du conseil d'entreprise du 31 mars 1989; qu'il est indifférent en la cause que cet organisme n'ait pris postérieurement aucune initiative à cet égard;

Attendu que, suite à un entretien avec le coprévenu J.M. D. le 10 avril 1989, M.G. a obtenu divers détails de la bouche de celui-ci et a compris que les revenus du trafic parallèle se chiffraient à plus ou moins 5 à 6 millions de F par an;

Attendu qu'interrogé à ce sujet par la cour, qui ne se base nullement en l'espèce sur les déclarations faites sous serment devant les autorités chargées de l'enquête, J.M. D. a relaté comme suit la réaction qu'a eue dans ces circonstances le prévenu M.G. lequel a dit: «C'est une bombe», sans que ladite déclaration à l'audience de la cour n'ait suscité de contestation de la part dudit prévenu;

Attendu qu'il en résulte que les preuves présentées par le ministère public, retenues en l'espèce sans violation des droits de la défense, ne sont pas illégales et que c'est totalement en vain que, tout au long de ses conclusions, M.G. tente de minimiser non seulement l'importance de la découverte elle-même, au vu du bilan de la société, mais encore la perception réelle qu'il en a eue, à savoir une influence significative sur les comptes ne reflétant pas une image fidèle, même au vu du chiffre d'affaires annuel de la société en cause et des normes de revision;

Attendu que, dans ces circonstances, c'est également en vain qu'il soutient, dans le même cadre, avoir fait tout ce qu'il devait légalement faire;

Attendu que le premier juge ne peut être suivi lorsqu'il énonce: «Le prévenu M.G. a été confronté à une situation exceptionnelle sur laquelle il ne pouvait avoir prise en un laps de temps aussi court avant l'assemblée générale du 17 mai 1989»;

Qu'en réalité, la rédaction même de sa lettre du 19 avril 1989, où, visiblement, chaque mot a été soigneusement et méticuleusement pesé, démontre à elle seule l'option – illégale – qu'a délibérément choisie le prévenu dans ces circonstances;

Attendu que cette lettre ne contient pas, par exemple, les mots «caisse noire», «trafic», «comptabilité parallèle» alors même que ces notions étaient pourtant au centre du problème bilantaire qui se posait; qu'elle ne parle ni de chiffres, ni de la durée des irrégularités;

Attendu, dans ces conditions, que la réponse du conseil d'administration quant à la réintégration future d'une somme de 80.000 F – ne représentant qu'un solde alors qu'au vu des comptes parallèles effectivement examinés, plus de 20 millions étaient en jeu – ne pouvait être considérée comme suffisante à ce stade;

Attendu, par conséquent, que le 28 avril 1989, en concluant son rapport, dans un tel contexte, par la mention «Nous n'avons également eu connaissance d'aucun événement postérieur à la clôture susceptible d'influencer de manière significative les comptes annuels soumis à votre approbation», le prévenu a participé comme auteur aux infractions qui lui sont reprochées pour avoir fourni une aide nécessaire sans laquelle lesdites infractions, y compris fiscales puisque basées sur les comptes approuvés dans ces conditions, n'auraient pu être commises au sens de l'article 66 du Code pénal;

Attendu que c'est également à tort que le premier juge a considéré que ce prévenu avait pris toutes les mesures qui s'imposaient au regard des dispositions légales et qu'en agissant autrement, il risquait de nuire aux intérêts de la société;

Attendu qu'en pareil cas, un reviseur d'entreprises, agissant avec le soin d'un bon père de famille, se devait:

1. d'être moins évasif dans sa dénonciation au conseil d'administration – pour que celle-ci

puisse véritablement en être une de la part d'un «honnête professionnel» –, ce qui démontre, en l'espèce, l'absence d'erreur invincible dans son chef de même que l'intention frauduleuse, qui l'animait déjà, consistant à participer à un mensonge pour cacher de façon illégale, au préjudice notamment des tiers, la «bombe» (selon ses propres termes) qui était prête à exploser;

2. de préconiser la constitution d'une plus-value pour pertes et charges probables qui se serait avérée manifestement plus conforme aux intérêts bien compris de la société en cause et à la situation réelle du bilan;

Attendu que, de façon simpliste, le prévenu estime pouvoir échapper à ses obligations sur ce plan en invoquant l'irréversibilité des comptes, le dépôt des déclarations T.V.A. et la destruction de certaines pièces, tout en prétendant que le calcul d'une provision était impossible sous peine de fausser les comptes annuels;

Attendu, cependant, qu'il était clair que, dans le meilleur des cas, sur base de la comptabilité parallèle qu'il avait effectivement examinée, le litige à craindre de façon imminente porterait sur au moins 22 millions de F même si une inconnue subsistait au niveau de l'application du régime des commissions secrètes;

Que cette possibilité de demander la constitution d'une provision lui était légalement offerte, indépendamment des décisions de gestion à prendre par le conseil d'administration sur le plan fiscal;

Attendu que, malgré l'indication dans son rapport du 11 mai 1990 d'une procédure en cours, il a donné son assentiment à des comptes qui ne correspondaient toujours pas à la réalité puisque, mises à part la fin des relations frauduleuses avec la laiterie L.C. et la réintégration entreprise de la somme précitée de 80.000 F dont le prévenu s'est inquiété, il n'y avait toujours aucune écriture prenant en considération aussi complètement que possible les séquelles de la caisse noire, notamment par le recours à une provision déterminable *a minima* que le reviseur se devait de recommander dans des circonstances qui lui étaient bien connues;

Qu'ici encore, il a choisi de privilégier le flou dans un domaine où doit régner autant que possible la transparence;

Qu'il en résulte que les infractions reprochées à ce prévenu sont établies, quoi qu'il en soit de certaines assertions du réquisitoire prononcé par la partie publique devant la cour ou encore du rôle qu'a joué postérieurement ce reviseur dans la restructuration de l'entreprise;

Que, par ailleurs, ses tentatives de prendre appui, pour dégager sa responsabilité pénale sur les règles de la déontologie de sa profession, se retournent également contre lui;

Attendu que si une chose est de violer son secret professionnel pour dénoncer au ministère public des fraudes, autre chose est d'utiliser, comme en l'espèce, des manœuvres illicites pour masquer celles-ci et leur permettre activement de perdurer; que l'ordre de la loi et des autorités disciplinaires ne peut être invoqué, à cet égard, *in casu*;

Attendu, par contre, que s'il est exact que ce secret professionnel est absolu à l'égard des tiers, il doit être tenu compte, néanmoins, de l'intérêt de ceux-ci puisque, selon l'Institut des reviseurs d'entreprises, «l'importance relative découle de la nature ou de l'amplitude d'une inexactitude (résultant d'une erreur, d'une omission ou d'une fraude) dans la mesure où, en fonction des circonstances, il est probable qu'une personne s'appuyant sur l'information financière serait influencée par cette inexactitude» (concl. p. 31);

Attendu qu'en l'espèce, cette importance relative mais significative – non seulement sur le plan arithmétique mais encore sur le plan économique – ne faisait aucun doute, en ce compris dans le chef du prévenu, comme il a été exposé ci-avant, celui-ci se réfugiant à tort, *in casu*, derrière son pouvoir d'appréciation;

Qu'en effet, il est indéniable que ce marché parallèle, loin d'être insignifiant par rapport aux activités de la S.C. S.-L., était de nature à avoir un impact déterminant en l'espèce, qui a effectivement débouché par ailleurs sur la mise en liquidation de ladite société;

Attendu que point n'est besoin d'un homme de l'art pour tirer, dans le contexte prédécrit, telles déductions que l'appréciation avec bon sens de la réalité des affaires ainsi que la loi pénale commandent;

Attendu que ce n'est évidemment pas la somme de 22 millions qu'il faut comparer aux 4 ou 5 milliards de chiffre d'affaires, mais bien, encore une fois, la «bombe» que représentaient les ennuis judiciaires hautement probables que générerait la révélation de l'existence de cette somme liée au marché parallèle avec la laiterie L.C., et ce notamment vis-à-vis des producteurs, fournisseurs essentiels de la laiterie, *a priori* susceptibles d'être considérés comme victimes d'escroquerie de la part de celle-ci;

Que cela suffit à rapporter la preuve de l'existence possible d'un préjudice dont le prévenu a eu manifestement conscience, vu la métaphore qu'il a employée;

Attendu que c'est de façon contraire au dossier que les conclusions du prévenu ici en cause font référence au jugement *a quo* en mentionnant que «comme le souligne le premier juge, au moment où il a établi son rapport en vue de l'assemblée générale, le concluant était dans l'impossibilité d'exiger qu'une provision soit actée dans les comptes annuels» (concl. p. 34); que la cour a déjà répondu à cette argumentation relative aux provisions sur laquelle le premier juge ne s'est pas expressément prononcé;

Attendu, en outre, que c'est vainement que ce concluant fait référence au rapport de l'ancien président de l'I.R.E., M. P., dans la mesure où au moins une des prémisses sur lesquelles s'appuie ce rapport est inexacte, savoir: «Imaginons la responsabilité qu'il aurait encourue si le commissaire-reviseur eût révélé, sur base des allusions évoquées à l'occasion d'un conseil d'entreprise, des événements graves qui se seraient avérés inexistantes ou négligeables par la suite» (concl. p. 45 citant le rapport P., p. 7);

Attendu qu'en l'espèce, il ne s'agissait pas de simples allusions et d'événements susceptibles de s'avérer inexistantes ou négligeables puisque, comme il a déjà été rappelé, le réviseur a pu apprécier en ses mains la comptabilité parallèle relative à la caisse noire qu'il a en substance qualifiée de rien moins qu'explosive;

Attendu qu'il a été démontré que la chronologie de l'intervention du concluant ne dénotait pas – au contraire – l'absence d'intention frauduleuse dans son chef, celui-ci ayant préféré une solution évitant essentiellement des ennuis à très court terme seulement, alors que sa propre perception des faits, malgré le bref laps de temps dont il disposait, lui commandait de réagir en prenant réellement ses responsabilités;

Qu'au lieu de cela, il a offert en quelque sorte sa participation de commissaire-reviseur aux irrégularités découvertes, sous le prétexte – tout à fait fallacieux dans les circonstances de la cause – que celles-ci pourraient en substance s'arrêter sans faire de vagues, au mieux des intérêts de la société, alors qu'il ne disposait en avril 1989 que d'un simple engagement partiel à cet égard, engagement dont, par ailleurs, la réalisation n'était pas encore démontrée plusieurs mois plus tard et que, comme cela a été dit, le caractère explosif de la situation n'était ni contestable ni même contesté;

Attendu, en conséquence, que le prévenu ne peut invoquer, outre les articles 64, 8°, et 65, 6°, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, le fait que «l'I.R.E. prévoit en effet expressément que lorsque le commissaire-reviseur a découvert une fraude et que sur son injonction il y a été mis fin, la révélation de l'infraction qui s'est produite serait inopportune et nuisible pour la relation de confiance nécessaire au bon exercice des missions d'audit» (concl. p. 41) puisqu'au moment des faits, les mesures nécessaires pour mettre fin à la fraude et corriger, dans la mesure du possible, les conséquences qui en découlent n'avaient pas encore été complètement réalisées;

Qu'il y a donc, en l'espèce, violation de la loi pénale et violation concomitante des articles ici visés;

Attendu que, de façon surprenante, le prévenu ne craint pas de prétendre que «le parquet tente en vain de démontrer que, lors de l'assemblée générale de mai 1989, les associés de la

société S.-L. auraient été trompés par le rapport du concluant; cette affirmation est contraire à la réalité, tous et chacun des associés étant parfaitement informés de la situation, les faits étaient parfaitement connus des membres de l'assemblée générale ...» et encore que «dès l'instant où le ministère public abandonne les poursuites à l'égard des instigateurs d'un système infractionnel, instigateurs qui sont en outre les bénéficiaires effectifs de ce système, il y a lieu d'accorder le bénéfice de cette cause de justification au concluant qui n'est poursuivi que du chef d'avoir omis d'informer ces mêmes producteurs de la fraude qu'ils avaient organisée» (concl. pp. 44 et 51);

Que ceci revient en effet à méconnaître la présomption d'innocence des membres du conseil d'administration et de l'assemblée générale autres que le coprévenu P.M., en leur imputant gratuitement une coaction en matière de faux, outre des infractions comptables et fiscales;

Attendu qu'une différence existe entre une information émanant du conseil d'entreprise qui doit être vérifiée – ce qu'a pu faire le prévenu, sans que ce soit nécessairement le cas pour les personnes autres que le sieur P.M. qui viennent d'être mises en cause – et une participation active à des infractions de cette nature;

Qu'il n'y a, par ailleurs, aucune violation du principe d'égalité des citoyens devant la loi vis-à-vis de personnes qui se trouvent dans des situations de fait et de droit tout à fait différentes;

Attendu que le prévenu invoque que, selon l'Institut des réviseurs d'entreprises, «lorsqu'un réviseur constate que le P.D.G. de la société qu'il contrôle a détourné des fonds, le réviseur devra l'indiquer aux administrateurs; si rien n'est fait ou pas assez, le réviseur pourra soit démissionner pour raisons motivées soit refuser son attestation» (concl. p. 50);

Qu'en l'espèce, vu notamment le caractère aléatoire de l'engagement pris, ne visant de surcroît qu'un solde de 80.000 F, le réviseur aurait dû adopter ce comportement sauf à tout le moins la possibilité, qui n'a pas non plus été exploitée, de faire procéder à la constitution d'une provision;

Attendu, sur le plan de la peine à appliquer, que la cour se rend parfaitement compte du caractère délicat d'une telle situation dans le chef d'un contrôleur, chargé certes d'une mission régie par la loi mais désigné et rétribué par la société qu'il contrôle;

Qu'elle constate toutefois que, délibérément, M.G. a décidé de ne pas demander le bénéfice de la suspension du prononcé de la condamnation qui ne peut donc, en toute hypothèse, lui être accordé;

Attendu que les faits constituant la manifestation d'une même intention délictueuse, une seule peine doit être appliquée, la plus forte, c'est-à-dire celle prévue pour le faux fiscal (cf. Cass., 5 mai 1969, précité);

Attendu que la prononciation de la peine d'emprisonnement visée au dispositif et d'une peine d'amende modérée mais effective est de nature à permettre davantage au prévenu de prendre conscience du caractère répréhensible de son comportement, tout en tenant compte de la position délicate dont il vient d'être question;

Attendu que l'octroi du sursis pour l'emprisonnement apparaît de nature à favoriser l'amendement du prévenu qui se trouve dans les conditions légales pour en bénéficier;

(...)

Par ces motifs,

(...)

La cour,

Statuant dans les limites de sa saisine,

(...)

Condamne le prévenu M.G. du chef des préventions B6, H15 et J18 à une peine unique d'un mois d'emprisonnement et à une amende de 10.000 F (sans majoration de décimes) ou

un mois d'emprisonnement subsidiaire; dit qu'il sera sursis pendant trois ans à la peine d'emprisonnement principal;

(...)

Condamne P.M., B.L., M.G. et (...) au paiement de la contribution d'une somme de 10 F majorée de 1990 décimes soit 2.000 F, en vertu de l'article 29 de la loi du 1^{er} août 1985;

Condamne M.G. et (...) au paiement de l'indemnité de 1.000 F en application de l'arrêté royal du 23 décembre 1993;

(...)

Dit pour droit que les prévenus J.M. D., P.M. et M.G. condamnés comme auteurs d'infractions visées aux articles 449 à 452 du C.I.R. 1992 seront tenus solidairement au paiement de l'impôt éludé;

(...)